

3-RV.2021.25

P 115

Urteil vom 20. Juli 2023

Besetzung	Präsident Heuscher Richter Elmiger Richter Senn Gerichtsschreiber Ceni
-----------	---

Rekurrent	A. _____
-----------	-----------------

vertreten durch UV-Treuhand & Partner AG, Untere Bahnhofstrasse 19,
Postfach 56, 9500 Wil SG

Gegenstand	Einspracheentscheid der Steuerkommission Q. _____ vom 3. Dezember 2020 betreffend Kantons- und Gemeindesteuern 2016
------------	---

Das Gericht entnimmt den Akten:

1.

Mit Verfügung vom 19. Juli 2019 wurde A. von der Steuerkommission Q. für das Jahr 2016 zu einem steuerbaren und satzbestimmenden Einkommen von CHF 708'000.00 veranlagt. Dabei wurden unter anderem CHF 560'728.00 für "Liquidation und Schuldenerlass" zum Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit hinzugerechnet.

2.

Gegen die Verfügung vom 19. Juli 2019 liess A. mit Schreiben vom 19. August 2019 Einsprache erheben. Er stellte die Anträge:

- "1. Es sei festzustellen, dass der Steuerpflichtige zur Abwendung einer Zwangsverwertung der landwirtschaftlichen Liegenschaften diverse Verlustscheine übernehmen musste.
2. Dementsprechend sei der Verlust aus Liquidation gemäss nachstehenden Ausführungen auf mindestens CHF 1'330'539.85 festzustellen und mit den laufenden Einkünften zu verrechnen bzw. das Steuerbare Einkommen mit CHF 0.00 zu veranlagern.

3.

Am 18. Dezember 2019 fand eine Einspracheverhandlung statt.

4.

Mit Entscheid vom 3. Dezember 2020 beurteilte die Steuerkommission Q. die Einsprache wie folgt:

"Die Einsprache wird abgewiesen, soweit darauf einzutreten ist. Das steuerbare Einkommen verbleibt unverändert bei CHF 708'000. Die Geschäftsschulden der Steuerbilanz werden erfolgsneutral um CHF 1'891'268 erhöht. Das steuerbare Vermögen verbleibt dennoch unverändert bei CHF 0."

5.

Den Einspracheentscheid vom 3. Dezember 2020 (Zustellung am 9. Dezember 2020) hat A. mit Rekurs vom 22. Januar 2021 (Postaufgabe am gleichen Tag) an das Spezialverwaltungsgericht, Abteilung Steuern, weiterziehen lassen mit folgenden Anträgen:

- "1. Es sei festzustellen, dass der Steuerpflichtige aufgrund des Bundesgerichtsentscheids vom 25. April 2014 (SA_19/214) zusätzliche Schulden in Höhe von CHF 1'891'268.20 übernehmen musste, womit diese als zusätzliche Anlagekosten im Rahmen der Betriebsübernahme zu qualifizieren sind.

2. Dementsprechend sei festzustellen, dass aus der Veräusserung der Liegenschaft ein Verlust entstanden ist, welcher mit den laufenden Einkünften verrechnet werden kann. Das Steuerbare Einkommen für die Bemessungsperiode sei somit auf CHF 0.00 zu veranlagen und der verbleibende Verlust auf die nachfolgenden Bemessungsperioden im Rahmen der Verlustverrechnung vorzutragen.
3. Unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse.
4. Evtl. sei der Einspracheentscheid zufolge Verfahrensmängel vollumfänglich aufzuheben und zur Neuurteilung an die Vorinstanz zurück zu weisen; ebenfalls unter Kosten- und Entschädigungsfolgen zu Lasten der Staatskasse."

Auf die Begründung wird, soweit für den Entscheid erforderlich, in den Erwägungen eingegangen.

6.

Das Gemeindesteueramt Q. und das Kantonale Steueramt (KStA) beantragen die kostenfällige Abweisung des Rekurses.

7.

A. hat eine Replik erstatten lassen. Dabei wurde an den Rekursanträgen 1 - 3 festgehalten. Der Eventualantrag auf Rückweisung wurde zurückgezogen. Neu wurde der Beizug des Protokolls der Einspracheverhandlung vom 18. Dezember 2019 und des Berichtes des Landwirtschaftsexperten von Amtes wegen beantragt.

8.

Das Gemeindesteueramt Q. hat aufforderungsgemäss weitere Unterlagen eingereicht.

Das Gericht zieht in Erwägung:

1.

Der vorliegende Rekurs betrifft die Kantons- und Gemeindesteuern 2016. Massgebend für die Beurteilung sind das Steuergesetz vom 15. Dezember 1998 (StG) und die Verordnung zum Steuergesetz vom 11. September 2000 (StGV).

2.

Das Spezialverwaltungsgericht zieht jeweils in den Rekursverfahren die vollständigen Akten der Vorinstanz bei, vorliegend insbesondere auch das Protokoll der Einspracheverhandlung vom 18. Dezember 2019 und den Bericht des Landwirtschaftsexperten (LE) des KStA vom 19. September 2019. Insofern ist der in der Replik gestellte Verfahrensantrag auf Aktenbeizug gegenstandslos.

3.

3.1.

Der Rekurrent hat mit Rekurs und Replik Feststellungsanträge betreffend der vom Rekurrenten zu übernehmenden Schulden und des aus der Veräusserung der Liegenschaft entstandenen Verlustes gestellt.

3.2.

Nach der Rechtsprechung des aargauischen Verwaltungsgerichtes (vgl. ausführlich AGVE 2009 S. 137; VGE vom 19. Mai 2010 [WBE.2009.403]; VGE vom 17. Juni 2009 [WBE.2008.284], bestätigt durch Entscheid des Bundesgerichtes vom 8. Juni 2010 [2C_496/2009]) sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Ebenso sind im Steuerrecht selbständige Feststellungsverfügungen, abgesehen vom Fall der Festlegung der Steuerpflicht, grundsätzlich ausgeschlossen. Nur aus zwingenden praktischen Gründen kann in besonderen Einzelsituationen die Vorwegnahme eines Entscheids über eine Rechtsfrage geboten sein, obwohl es mangels Verwirklichung eines Steuertatbestandes noch nicht zu einer Veranlagung kommt. Für solche Sonderfälle ist ausnahmsweise das Recht auf bzw. die Pflicht zum Erlass einer selbständigen Feststellungsverfügung vorzubehalten.

3.3.

Vorliegend können das steuerbare und satzbestimmende Einkommen und Vermögen mit einer Leistungsverfügung bestimmt werden. Ein darüberhinausgehendes, gesondertes Feststellungsinteresse besteht nicht. Dementsprechend ist auf den Antrag 1 nicht und auf den Antrag 2, soweit Feststellungen beantragt werden, die über eine Veranlagung mit einem steuerbaren Einkommen von CHF 0.00 hinausgehen, nicht einzutreten.

4.

4.1.

Mit dem Einspracheentscheid hat die Steuerkommission Q. die Einsprache abgewiesen. Gleichzeitig wurde festgehalten:

"(...) Die Geschäftsschulden der Steuerbilanz werden erfolgsneutral um CHF 1'891'268 erhöht. Das steuerbare Vermögen verbleibt dennoch unverändert bei CHF 0."

4.2.

Wie ausgeführt (Erw. 3.2.) sind in Veranlagungsverfügungen über die Festlegung der Steuerfaktoren hinausgehende rechtskraftfähige Feststellungen ausgeschlossen. Die mit dem Einspracheentscheid vorgenommene Feststellung der Geschäftsschulden in der Steuerbilanz mit CHF 1'891'268.00 ist gemäss der genannten Rechtsprechung nicht zulässig. Sie ist daher zu streichen, soweit ihr mehr als nur Mitteilungsscharakter zukommen sollte.

5.

Der Rekurrent verweist im Rekurs darauf, dass bei einem Festhalten an der Steuerforderung nur noch der Konkursweg offenstehe. In der Replik wird sodann vermerkt, dass dem Rekurrenten bei Abweisung des Rekurses immer noch der Steuererlass nach § 230 StG zur Verfügung stehe. Die Voraussetzungen seien dafür erfüllt.

Mit beiden Hinweisen werden Fragen des Steuerbezuges angesprochen. Vorab ist festzuhalten, dass das Spezialverwaltungsgericht für Steuerbezugsfragen und insbesondere für einen Steuererlass erstinstanzlich nicht zuständig ist. Ein allfälliger Steuererlass setzt zudem eine rechtskräftige Steuerforderung voraus. So oder anders ist darauf nicht einzutreten.

6.

6.1.

Mit Kaufvertrag vom 29. Oktober 2008 verkaufte C. dem Rekurrenten (Sohn) den Landwirtschaftsbetrieb zum Preis von pauschal CHF 2'144'965.65. Der Kaufpreis wurde durch verrechnungsweise Übernahme von Grundpfandrechten im Gesamtbetrag von CHF 1'779'000.00, durch Verrechnung mit dem lebenden und toten Inventar im Betrag von CHF 208'309.00 und der Rest von CHF 157'656.65 durch Verrechnung mit dem Wohnrecht zu Gunsten des Verkäufers und seiner Ehefrau getilgt. Nutzen und Schaden wurden auf den 31. Oktober 2008 festgesetzt (Ungeachtet dieser Vereinbarung betreffend Übergang von Schaden und Nutzen erstellte der Rekurrent erstmals für das Jahr 2009 einen Geschäftsabschluss). Für die Liegenschaften wurden damit CHF 1'936'656.65 bezahlt.

6.2.

Mit Urteil vom 8. Dezember 2010 erklärte das Bezirksgericht S. den Kaufvertrag vom 29. Oktober 2008 als anfechtbar, wobei von einem Verkehrswert des Landwirtschaftsbetriebes von CHF 3.2 Mio. ausgegangen wurde. Der Rekurrent wurde als Beklagter verpflichtet, die Pfändung und Verwertung von Grundstücken zu dulden. Mit Urteil des Obergerichtes vom 30. Oktober 2013 wurde die Berufung – nach einer Rückweisung der Sache mit Urteil des Bundesgerichtes vom 19. Dezember 2012 – abgewiesen. Das Bundesgericht wies sodann die gegen das obergerichtliche Urteil vom Rekurrenten erhobene Beschwerde mit Urteil vom 25. April 2014 ab. Es wurde festgehalten, dass alle Tatbestandsmerkmale nach Art. 288 SchKG erfüllt seien.

6.3.

6.3.1.

Am 23. Februar 2016 schlossen der Rekurrent einerseits und die D. AG sowie E. andererseits die Vereinbarung betreffend "Schuldübernahme und Anerkennung Verlustscheine mit Rückzahlungsverpflichtung" ab. Dabei übernahm die D. AG zwecks Abwendung der Pfandverwertung der Grundstücke die Verlustscheine von zwei Gläubigergruppen von total CHF 1'891'268.20 zum Kaufpreis von CHF 1.28 Mio. E. verpflichtete sich, nach Ausübung seines Kaufrechtes und Übernahme des Landwirtschaftsbetriebes zum Preis von CHF 1.98 Mio. die Kosten für die Löschung der Vormerkungen der Pfändung von ca. CHF 46'000.00 zu übernehmen. Der Rekurrent erklärte im Gegenzug, für den Gesamtbetrag von CHF 1'891'268.80 bzw. für das Gesamttotal der Verlustscheine des ursprünglichen Schuldners C. (Vater des Rekurrenten) gegenüber der D. AG als Schuldner uneingeschränkt zu haften und die Kosten für den Liegenschaftsverkauf von ca. CHF 46'000.00 schuldig zu sein. Sodann wurde die Absicht erklärt, den Landwirtschaftsbetrieb an den Rekurrenten für 15 Jahre zu verpachten. Im Rahmen der beabsichtigten Verpachtung und Zusammenarbeit des Rekurrenten mit der D. AG und angemessener jährlicher Amortisation der Schulden wurde dem Rekurrenten ein Teilerlass von CHF 611'268.20 in Aussicht gestellt. Dem Rekurrenten wurde nach Schuldammortisation ein Rückkauf zu einem Vorzugspreis zugesichert.

6.3.2.

Mit Vereinbarung vom 26. Februar/2. März 2016 kaufte die D. AG von den Gläubigern F. und G., H., I., J. Genossenschaft und K. Forderungen im Gesamtbetrag von CHF 1'356'946.30. Die Gläubiger zedierten gleichzeitig die Forderungen an die D. AG. Der Kaufpreis wurde auf CHF 980'000.00 festgesetzt. Weiter bezahlte die D. AG CHF 19'000.00 für Gerichtskosten und einen Vorschuss von CHF 7'500.00 für Betreuungskosten an die Zedenten.

6.3.3.

Am 26. Februar/2. März 2016 schloss die D. AG mit den Gläubigern/Zedenten L. SA, M. AG und Genossenschaft N. eine inhaltlich identische Vereinbarung ab. Danach zedierten die Gläubiger Verlustscheinforderungen im Gesamtbetrag von CHF 534'321.90 an die D. AG. Diese bezahlte dafür CHF 300'000.00.

6.3.4.

Mit Kaufvertrag vom 25. April 2016 kaufte E. vom Rekurrenten die landwirtschaftlichen Grundstücke für CHF 1.98 Mio. (Bewilligung des Departementes Finanzen und Ressourcen, Landwirtschaft Aargau, vom 2. März 2016).

6.3.5.

Am 6./9. Oktober 2017 schlossen B. und der Rekurrent einen Pachtvertrag über den Landwirtschaftsbetrieb für die Dauer von 14 Jahren ab. Der jährliche Pachtzins wurde auf CHF 75'000.00 festgesetzt.

6.4.

In der Jahresrechnung 2016 wurde für den Verkauf der Betriebsliegenschaft, der landwirtschaftlichen Grundstücke und der Meliorationen per 25. April 2016 ein Erlös von CHF 1.98 Mio. verbucht. Es resultierte ein Verlust aus der Liquidation von CHF 1'418'900.50.

In der Bilanz 2016 wurden im Konto 2504 "Verlustscheine Dritter" Passiven von CHF 1'891'268.20 und der "Verlust Betriebsliquidation" im Konto 2995 mit CHF 1'418'900.50 angegeben.

7.

7.1.

Im Veranlagungsverfahren setzte die Steuerkommission Q. das Einkommen aus selbständiger Erwerbstätigkeit wie folgt fest:

"Reingewinn Konto 2991	149'573
PA Unkosten gemäss Merkblatt NL 1/2007	4'140
Liquidation und Schulderrass gem. Zusammenstellung	560'728
Konto 5000 nicht ausgewiesene Löhne	5'000"

In der Abweichungsbegründung wurden der "Liquidationsgewinn und Schulderrass" sowie die Schuld per 31. Dezember 2016 wie folgt ausgewiesen:

"Was	Konto Betrag	Total	Gewinn aus Verkauf und Schulderlass Verkauf
Verkauf	1'000'000		
Verkauf	485'000		
Verkauf	495'000		
Verkauf total		1'980'000	
Buchwert Liegenschaft	650'539		
Buchwert Land	1'145'584		
Meliorationen	3'009		
Total BW		-1'799'132	
Gewinn aus Verkauf			180'868
Konto 2410 Auflösung Wohnrecht			88'360
Konto 2500 Schulderlass O. AG Schuld			120'000
Konto 6901 Schulderlass O. AG Schuldzins			136'500
Konto 2501 Ausbuchen Darlehen B. u. P.			35'000
Gewinn aus Liquidation und Schulderlass Ziffer 2.1			560'728
Konto 2504 Die Verlustscheine Dritter wurden nicht nachgewiesen bei der Aktenergänzung vom 23.01.2019 und existieren somit nicht.			

Schuld per 31.12.2016

Konto 2000	93'570		
Konto 2300	11'300		
Fremdkapital kurzfristig		104'870	
Konto 2400	0		
Konto 2410	0		
Konto 2500	0		
Konto 2501	280'000		
Konto 2502	0		
Konto 2503	23272		
Konto 2504	0		
Fremdkapital langfristig		303'272	
Fremdkapital Total Ziffer 34			408'142"

7.2.

7.2.1.

Mit der Einsprache wurde geltend gemacht, gegenüber dem Abtreter, C., hätten bereits im Zeitpunkt der Betriebsübergabe Forderungen von CHF 534'321.90 (Gläubigergruppe "AA.") und CHF 1'356'946.30 (Gläubigergruppe "AB.") bestanden. Hinzu seien noch weitere Forderungen aus Futterlieferungen gekommen, welche von der D. AG anstelle von C. und später dem Rekurrenten übernommen worden seien. Mit Urteil des Bezirksgerichtes S. vom 8. Dezember 2010, welches vom Bundesgericht mit Urteil vom 25. April 2014 bestätigt worden sei, sei der Rekurrent zur Duldung der Pfändung und Verwertung der landwirtschaftlichen Grundstücke verpflichtet worden. Die Gläubigergruppe "AA." habe Verlustscheine im Gesamtbetrag von CHF 534'321.90 und die

Gläubigergruppe "AB." von CHF 1'405'542.00 gehabt. Weiter hätten Verlustscheine aus früheren Darlehen der D. AG an den Rekurrenten bzw. C. im Total von CHF 360'653.95 bestanden. Insgesamt lägen somit Verlustscheine von 2'300'517.85 vor. Die Gläubigergruppe "AB." habe vergleichsweise mit der Zahlung eines Pauschalbetrages von CHF 980'000.00, die Gläubigergruppe "AA." durch Zahlung von CHF 300'000.00 abgefunden werden können. Der Rekurrent habe eine Schuldanerkennung abgegeben und sich zur Rückzahlung der mit Verlustscheinen verbrieften Forderungen verpflichtet. Aufgrund der Schuldübernahme sei festzustellen, dass sich aus der Liquidation des Betriebes ein Verlust von mindestens CHF 1'330'539.85 (Schulden von CHF 1'891'268.00 abzüglich Gewinn von CHF 560'728.00) ergebe.

7.2.2.

Im seinem Bericht vom 13. September 2019 führte der LE KStA aus, erst mit der Einsprache seien Belege eingereicht worden, jedoch fehle eine Begründung für den Geschäftsaufwand im Jahr 2016. Es sei unbestritten, dass die Forderungen vor der Betriebsübernahme durch den Rekurrenten entstanden, jedoch erst im Jahr 2016 eingebucht worden seien (Erhöhung der Bilanzsumme). Das verstosse gegen Handelsrecht. Danach seien die erhöhten Anlagekosten im Liquidationskonto 2995 erfolgswirksam mit dem Verkaufspreis verrechnet worden. Ein Zusammenhang mit der Liegenschaft/Verlustscheine Dritter bestehe nicht. Der beurkundete Kaufpreis per Kauf am 29. Oktober 2008 habe CHF 2'144'965.65 betragen Da die Schulden bereits vor dem 1. Januar 2016 bestanden hätten, führe das zu folgender korrigierter Handelsbilanz:

"Konto 2504 'Verlustscheine Dritter'

Angangsbilanz	01.01.2016	1'891'268.20
Schlussbilanz	31.12.2016	1'891'268.20

Daraus ist ersichtlich, dass 2016 keine erfolgswirksame Buchungen zu beobachten sind"

An der Veranlagung sei festzuhalten, da die Schuld von CHF 1'891'268.20 handelsrechtswidrig und periodenfremd eingebucht worden sei. Auch C. habe die Kosten geltend gemacht, so dass dieselben Kosten nicht ein zweites Mal berücksichtigt werden könnten. Ein Verlust könne nicht verrechnet werden.

7.2.3.

Im Einspracheentscheid wurde ausgeführt, Gegenstand der Einsprache seien einzig die Schulden. Die Schulden von CHF 1'891'268.00 stammten vom Vater des Rekurrenten und seien von diesem in der Buchhaltung auch erfolgswirksam berücksichtigt worden. Die für den Rekurrenten massgeblichen Anlagekosten bestimmten sich nach dem Stand bei der letzten steu-

erbegründenden Tatsache. Vorliegend sei auf den Verkauf vom 29. Oktober 2008 abzustellen. Somit sei der damals vereinbarte Kaufpreis von CHF 1'936'656.00 massgeblich, dies aufgrund des vom Bundesgericht im Verfahren der paulianischen Anfechtung festgestellten Mitverschuldens des Rekurrenten. Dementsprechend könnten die zusätzlich zu übernehmenden Schulden von CHF 1'891'268.00 nicht zusätzlich als Anlagekosten geltend gemacht werden. Eine erfolgswirksame Abschreibung im Rahmen der Liquidation sei unzulässig. Gegen die erfolgsneutrale Einbuchung als Schuld sei, da diese vor dem 1. Januar 2016 bereits bestanden habe, hingegen nichts einzuwenden. Die Schuld bestehe infolge Schuldübernahme gegenüber E. bzw. der D. AG. Der Nachweis, weshalb die Schulden als Geschäftsaufwand des Geschäftsjahres 2016 zu berücksichtigen sein sollten, sei nicht erbracht worden. Nachgewiesen sei einzig, dass die Schulden übernommen wurden, nicht aber weshalb sie Geschäftsaufwand 2016 sein sollten. Der Verkauf des Hofes an E. sei im Jahr 2016 erfolgt. Dementsprechend sei der Betrieb auch 2016 liquidiert worden. Es bestehe keine Möglichkeit für einen Steueraufschub oder einen Revers.

7.3.

Mit Rekurs wurde vorerst auf die Ausführungen in der Einsprache verwiesen. Ergänzend wurde erklärt, erst mit der Rechtskraft des Urteils des Bundesgerichtes vom 25. April 2014 sei verbindlich festgesellt worden, dass der Rekurrent nebst dem Übernahmepreis für Liegenschaften und Inventar von CHF 1'936'656.00 neu auch für übrige Forderungen gegenüber seinem Rechtsvorgänger von CHF 1'891'268.20 zusätzlich aufzukommen habe. Die Gesamtsumme der Verlustscheine von CHF 2'300'518.00 habe sogar die durch das Gericht im Rahmen der paulianischen Anfechtung dem Rekurrenten aufgebürdeten Schulden seines Vaters übertroffen. Durch von der D. AG geleistete Vergleichszahlungen und durch E., welcher das bereits früher (allerdings im Nachgang zu den Pfändungsvormerkungen) eingeräumte Kaufrecht an den Liegenschaften ausgeübt habe, habe die Zwangsverwertung des Landwirtschaftsbetriebes verhindert werden können. Die Steuerkommission gehe zu Unrecht davon aus, dass eine Aktivierung bzw. nachträgliche Berücksichtigung der zusätzlichen Schuldübernahme ausgeschlossen sei. Die eingereichte Buchhaltung mit Bilanz per 31. Dezember 2016 und Erfolgsrechnung 2016 sei vielmehr korrekt. Im Jahr 2016 sei kein Gewinn erzielt worden.

7.4.

Das KStA machte in seiner Vernehmlassung geltend, im Kaufvertrag mit dem Vater sei der Rekurrent als Käufer von einer den Kaufpreis übersteigenden Ausgleichspflicht ausdrücklich entbunden worden. Sogar der Kauf von Inventar sei in die Kaufpreistilgung eingerechnet worden ("Eigentlich hätte das Inventar ja gekauft werden sollen und nicht mit dem Kaufpreis vom Hof verrechnet werden können"). Im Urteil des Bundesgerichtes vom 25. April 2014 sei ausgeführt worden, es sei nicht ersichtlich, inwieweit eine

Verrechnung des Inventars mit dem Kaufpreis verrechnet werden könnte. Im Verfahren der paulianischen Anfechtung sei sodann der Übernahmepreis von CHF 1'936'656.00 bestätigt worden. Dieser Wert werde im Rekurs nicht bestritten. In Berücksichtigung dieses Übernahmepreises hätten die Schulden von C. (Vater) von CHF 3.8 Mio. weit über dem Verkehrswert von CHF 3.2 Mio. gelegen. Eine Aktivierung wäre dementsprechend zu einem Wert, der den Schulden entsprochen hätte, handelsrechtlich (Marktwert als Höchstpreis) gar nicht zulässig gewesen.

Der Hof sei dem Rekurrenten vom Vater gemäss BGBB verkauft worden. Die Anlagekosten im Zeitpunkt der Hofübernahme im Jahr 2008 von CHF 2'214'173.00 seien gemäss § 97 StG "aufgeschoben" worden. Sie seien für die Liquidation im Jahr 2016 massgeblich, da der Rekurrent keine Investitionen getätigt habe. Der Rekurrent habe Abschreibungen von CHF 137'534.00 vorgenommen. Der Buchwert habe am 1. Januar 2016 CHF 1'799'132.00 betragen. Da der Buchwert und der Verkaufspreis unter den Anlagekosten lägen, unterstehe der gesamte Gewinn der Einkommenssteuer. "Falls die Schuldübernahme als zusätzlicher Kaufpreis für den Liegenschafts Kauf im Jahr 2008 gelten soll, dann wäre noch zu beachten, dass diese Konstellation zu einem nicht besteuerten Liquidationsgewinn beim Vater [C.] führen würde, welcher nun nicht mehr besteuert werden könnte. Es kann also nicht Sinn der Steuergesetzgebung sein, dass die beiden Parteien mit dem gewählten Vorgehen zur Schädigung der Gläubiger nun auch noch steuerlich besser fahren sollen."

Die übernommenen Schulden von CHF 1'891'268.20 könnten auch nicht als zusätzliche Anlagekosten im Rahmen der Betriebsübernahme qualifiziert werden, da kein ergänzender Kaufvertrag mit Grundbucheintrag gemacht worden sei. Der Hof sei 2008 rechtsgültig vom Rekurrenten gekauft worden. Es seien periodenfremde Forderungen vom Rechtsvorgänger übernommen worden und keine Aktiven. Da die Forderungen bereits vor dem 1. Januar 2016 bestanden hätten, sei das Konto 2504 "Verlustscheine Dritter" erfolgsneutral zu korrigieren. Es gebe auch keine Erhöhung der Bilanzsumme, da Forderungen übernommen würden, die schon beim Rechtsvorgänger Aufwand gewesen seien. Die Forderungen hätten ohne Gegenleistung übernommen werden müssen. Der Verkauf der Liegenschaften habe demgemäss nicht zu einem Verlust führen können.

7.5.

In der Replik wurde ausgeführt, die Passivierung der Schuldübernahme von CHF 1'891'268.20 sei erstmals per 31. Dezember 2016 ausgewiesen worden. Die Passivposition sei in der Höhe von den Steuerbehörden – wenn auch als erfolgsneutraler Vorgang – bestätigt und damit anerkannt worden. Nach der von den Steuerbehörden vertretenen Ansicht soll mit dem Schuldzugang kein Eigenkapitalverzehr von CHF 1'394'839.56 statt-

gefunden haben. Entgegen dieser unzutreffenden Auffassung sei dieser jedoch relevant. Im Bericht der Abteilung Landwirtschaft des Kantons Aargau an das Regionale Betreibungsamt T. vom 8. September 2014 sowie dem zugehörigen Schätzungsbericht (nachfolgend: Bericht Landwirtschaft) sei zwar ein Verkehrswert in der Grössenordnung von CHF 3.2 Mio. bestätigt worden. In den Ausführungen sei jedoch ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass im Falle einer Zwangsverwertung die bodenrechtlichen Einschränkungen "Realteilungsverbot", "Höchstpreisbeschränkung" und "Rechte der Verwandten" ausser Kraft gesetzt würden. Damit sei die Begründung des LE KStA, wonach eine Aktivierung der nachträglichen Schuldübernahme dem Höchstwertprinzip widerspreche, mindestens teilweise gegenstandslos. Ausser Acht gelassen werde auch, dass der Rekurrent mit der Rechtskraft des Urteils des Bundesgerichtes vom 25. April 2014 nicht zur Übernahme von zusätzlichen Schulden von CHF 1'891'268.20 verpflichtet worden sei. Den Gläubigern des Vaters sei lediglich das Durchgriffsrecht auf das Vermögen des Rekurrenten eingeräumt worden. Die Schulden seien vom Rekurrenten erst mit der Einwilligung und Unterzeichnung der Schuldübernahmevereinbarung vom 23. Februar 2016 übernommen worden. Die Abteilung Landwirtschaft habe sodann nachträglich ein Rückkaufsrecht am gesamten Gewerbe verfügt. Damit und mit der Schuldübernahme habe die landwirtschaftliche Existenz bewahrt werden können und es habe eine Chance auf eine Rückübernahme des Landwirtschaftsbetriebes bestanden. Es sei von einem periodenfremden Aufwand des Vaters zu sprechen.

Wenn eine Aktivierung aufgrund der Höchstbewertungsvorschriften ausgeschlossen, gleichzeitig aber die Einbuchung der zusätzlichen Schuld akzeptiert werde, die Schuld aber erst 2016 entstanden sei, hätte die Schuldübernahme als ausserordentlicher Aufwand im Jahr 2016 akzeptiert werden müssen. Der Eigenkapitalverzehr im Umfang von CHF 1'394'839.56 schliesse die Besteuerung eines Gewinnes aus.

Wäre es 2016 zu einer Zwangsverwertung gekommen, wären die Erlöse vollumfänglich von den Gläubigern konsumiert worden. Es hätte kein steuerbares Resultat gegeben.

8.

8.1.

Nach § 27 Abs. 1 StG sind alle Einkünfte aus einem Handels-, Industrie-, Gewerbe-, Landwirtschafts- und Forstwirtschaftsbetrieb, aus einem freien Beruf sowie aus jeder anderen selbständigen Erwerbstätigkeit steuerbar. Für Steuerpflichtige, die eine ordnungsgemässe Buchhaltung führen gilt § 68 StG sinngemäss (§ 27 Abs. 3 StG). Bei selbständiger Erwerbstätigkeit werden die geschäfts- oder berufsmässig begründeten Kosten abgezogen (§ 36 Abs. 1 StG), insbesondere die ausgewiesenen Abschreibungen auf

dem Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. a StG) und die eingetretenen und verbuchten Verluste auf Geschäftsvermögen (§ 36 Abs. 2 lit. c StG).

8.2.

8.2.1.

Mit dem in § 27 Abs. 3 StG enthaltenen Verweis auf § 68 StG werden die Regeln zur steuerlichen Gewinnermittlung bei juristischen Personen bei selbständig Erwerbenden für analog anwendbar erklärt. Das Steuerrecht knüpft für die Ermittlung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit damit an die nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Jahresrechnungen an. Wer buchführungspflichtig ist, hat diejenigen Bücher ordnungsgemäss zu führen, die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendig sind, um namentlich das Ergebnis des Geschäftsjahres festzustellen. Auch für selbständig Erwerbende, die nicht zur Führung von Geschäftsbüchern verpflichtet sind, besteht eine Aufzeichnungspflicht (vgl. VGE vom 8. April 2008 [WBE.2007.287]).

Die Gewinnermittlung knüpft gemäss der angeführten Regel an die konkrete mit der Steuererklärung eingereichte Handelsbilanz an (sog. formelle Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, Bilanz- und Unternehmenssteuerrecht, 9. Auflage, Köln 1993, S. 22), soweit diese den materiell-rechtlichen Anforderungen des Handelsrechts (Anbindung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz nach dem Grundsatz der sog. materiellen Massgeblichkeit der Handelsbilanz; vgl. dazu wiederum Rolf Benz, a.a.O., S. 195; Brigitte Knobbe-Keuk, a.a.O., S. 21) entspricht.

8.2.2.

Ob eine Buchhaltung oder steuerliche Aufzeichnungen ordnungsgemäss sind, beurteilt sich nach den obligationen- bzw. steuerrechtlichen Vorschriften und den allgemein anerkannten kaufmännischen Grundsätzen (vgl. Art. 957 ff. OR). Die Buchhaltung ist formell ordnungsgemäss, wenn die nach Art und Umfang des Geschäfts notwendigen Bücher (Grundbücher, Hilfsbücher, Inventarbücher, Hauptbuch) klar und übersichtlich geführt werden. Sie ist materiell ordnungsgemäss, wenn sie vollständig und wahr ist, d.h. alle Geschäftsvorfälle, Vermögenswerte und Verbindlichkeiten mit ihren handelsrechtskonformen Werten wiedergibt (M. Neuhaus/C. Schärer, in: Basler Kommentar zum schweizerischen Privatrecht, Obligationenrecht II, 5. Auflage, Basel 2016, Art. 957a OR N 14 ff.).

8.3.

8.3.1.

Nach Art. 959 OR stellt die Bilanz die Vermögens- und Finanzierungslage des Unternehmens am Bilanzstichtag dar. Sie gliedert sich in Aktiven und Passiven (Art. 959 Abs. 1 OR). Als Passiven müssen das Fremd- und das

Eigenkapital bilanziert werden (Art. 959 Abs. 4 OR). Verbindlichkeiten müssen als Fremdkapital bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann (Art. 959 Abs. 5 OR). Rechtliche und tatsächliche Verpflichtungen, bei denen ein Mittelabfluss entweder als unwahrscheinlich erscheint oder in der Höhe nicht verlässlich geschätzt werden kann, sind dagegen im Anhang aufzuführen, sofern diese nicht bereits aus der Bilanz oder der Erfolgsrechnung ersichtlich sind (Art. 959c Abs. 2 Ziff. 10 OR). Verbindlichkeiten müssen zum Nennwert eingesetzt werden (Art. 960e Abs. 1 OR). Lassen vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten, so müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden (Art. 960e Abs. 2 OR).

8.3.2.

Das Bundesgericht hat sich zur Bilanzierung von Rückstellungen in seinem Urteil vom (2C_1059/2019) wie folgt geäußert:

"3.1.2. Rückstellungen zählen neben den Schulden zu den Verbindlichkeiten (vgl. Marginale zu Art. 960e OR sowie Art. 959 Abs. 5 OR und die Aufteilung des Fremdkapitals gemäss Art. 959a Abs. 2 Ziff. 1 und 2 OR). Als solche unterliegen sie den allgemeinen Anforderungen für die Bilanzierung von Verbindlichkeiten gemäss Art. 959 Abs. 5 OR, d.h. sie *müssen* bilanziert werden, wenn sie durch vergangene Ereignisse bewirkt wurden, ein Mittelabfluss wahrscheinlich ist und ihre Höhe verlässlich geschätzt werden kann. Gemäss Art. 960e Abs. 2 OR müssen die voraussichtlich erforderlichen Rückstellungen zulasten der Erfolgsrechnung gebildet werden, wenn vergangene Ereignisse einen Mittelabfluss in künftigen Geschäftsjahren erwarten lassen (Die beiden Bestimmungen sind im Wortlaut nicht aufeinander abgestimmt. Während Art. 959 Abs. 5 OR als Generalnorm für alle Verbindlichkeiten einen in der Vergangenheit bewirkten wahrscheinlichen Mittelabfluss voraussetzt, der in der Höhe verlässlich geschätzt werden kann, wird dieses letzte Element in Art. 960e Abs. 2 und 3 OR nicht genannt. Es gilt dennoch für alle Verbindlichkeiten und daher auch für Rückstellungen; vgl. Peter Böckli, OR-Rechnungslegung, 2. Aufl., 2019, S. 261 Rz 1015).

Gemäss Art. 960e Abs. 3 OR *dürfen* über die Pflichtrückstellungen hinaus weitere Rückstellungen gebildet werden. Dabei werden in Ziff. 1 - 4 insbesondere vier zusätzlich mögliche Rückstellungsfälle genannt. Die vier ausdrücklich genannten Fälle betreffen regelmässig anfallende Aufwendungen aus Garantieverpflichtungen (Ziff. 1), Sanierungen von Sachanlagen (Ziff. 2), Restrukturierungen (Ziff. 3) sowie Rückstellungen für die Sicherung des dauernden Gedeihens des Unternehmens (Ziff. 4). Während es sich bei einem Teil dieser Tatbestände entgegen dem Gesetzeswortlaut um Pflichtrückstellungen handelt (so insbesondere die Garantierückstellungen gemäss Art. 960e Abs. 3 Ziff. 1 OR), erlauben andere Tatbestände (so insbesondere Art. 960e Abs. 3 Ziff. 4 OR) die Bildung von stillen Willkürreserven; eine wirksame Schranke gegen die als Rückstellungen getarnte Reservenbildung besteht nicht (Böckli, a.a.O., S. 276f. Rz 1065f, der ausserdem darauf hinweist, dass anders als noch im alten Recht [Art. 669 Abs. 3 ORaF; Fassung vom 4. Oktober 1991, in Kraft vom 1. Juli 1992 bis 31. Dezember 2012] selbst der Minderheitenschutz bei der Bildung stiller

Willkürreserven nicht mehr ausdrücklich im Gesetz festgehalten ist). Handelsrechtlich gilt: Nicht mehr begründete Rückstellungen müssen nicht aufgelöst werden (Art. 960e Abs. 4 OR; Urteil 2C_426/2019 vom 12. Juli 2019 E. 2.2.4)."

8.4.

Das Bundesgericht führte zur Frage der Periodizität im Urteil vom 28. März 2019 (2C_797/2018) das folgende aus:

"**4.2.** Gemäss dem im schweizerischen Steuerrecht geltenden Periodizitätsprinzip hat ein Unternehmen in der jeweiligen Steuerperiode denjenigen Gewinn zu versteuern, den es in der entsprechenden Steuerperiode erzielt hat. Es dürfen nicht die Ergebnisse der Geschäftsperiode untereinander ausgeglichen werden, indem diejenigen einer Periode zugunsten oder zu Lasten einer andern vermindert oder erhöht werden (vgl. Urteil 2C_553/2007 vom 29. September 2008 E. 2.1). Das Periodizitätsprinzip verbietet eine Schmälerung der steuerbaren Gewinne mittels ausserordentlicher Abschreibungen oder Rückstellungen für künftige Ereignisse (vgl. Urteil 2C_1101/2014 vom 23. November 2015 E. 3).

(...)

5.

5.1. Im Hinblick auf die richtige Periodisierung des (allfälligen) Kapitalverlustes stellt sich vorliegend die Frage, ob und in welchem Umfang Tatsachen, welche sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen, unter dem Stichtagsprinzip zu beachten sind. Die Praxis unterscheidet insoweit zwischen einerseits sog. *wertaufhellenden* Tatsachen, d. h. Umständen, die - obwohl sie sich erst nach dem Bilanzstichtag ereignen - lediglich anzeigen, wie sich die Verhältnisse am Bilanzstichtag objektiv darstellten, und andererseits sog. *wertbeeinflussenden* oder *wertverändernden* Tatsachen. Während Erstere Aufschluss darüber geben, wie sich die Lage am Stichtag darstellte, werden durch Letztere neue Geschäftsvorfälle geschaffen, die erst in der neuen Rechnungsperiode ihren Niederschlag finden dürfen (vgl. Urteil 2C_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.3). Als Beispiele für wertaufhellende Tatsachen gelten der Konkurs eines Schuldners, soweit er zeigt, dass der Schuldner schon am Bilanzstichtag in Schwierigkeiten war, aber auch die Entstehung einer Konventionalstrafe oder einer Schadenersatzpflicht, soweit deren Ursache im alten Jahr liegt (vgl. Urteil 2C_102/2018 vom 15. November 2018 E. 5.4.1)."

9.

9.1.

Es steht fest, dass der Rekurrent die von seinem Vater generierten Schulden im Gesamtbetrag von CHF 1'937'268.00 mit dem Vertrag vom 23. Februar 2016 übernahm. Es ist unbestritten geblieben, dass es sich dabei um Geschäftsschulden (Schulden des Geschäftsvermögens) handelt. Das kann für eine Bilanzierung im Jahr 2016 sprechen.

9.2.

9.2.1.

Hingegen darf das im Verfahren der paulianischen Anfechtung ergangene Urteil des Bundesgerichtes vom 25. April 2014 nicht ausser Acht gelassen

werden. Verfahrensbeteiligte waren dabei der Rekurrent einerseits und andererseits F. und G., H., I., die J. Genossenschaft und K., sämtliche Gläubiger des Vaters des Rekurrenten mit Forderungen von CHF 1'356'946.30 (vgl. Vereinbarung vom 26. Februar/2. März 2016). Mit diesem Urteil des Bundesgerichtes, wurde dasjenige des Obergerichtes vom 30. Oktober 2013 und damit wiederum das Urteil des Bezirksgerichtes S. vom 8. Dezember 2010 bestätigt. Damit stand spätestens im Jahr 2014 fest, dass die Gläubiger des Vaters auf die im Urteil des Bezirksgerichtes S. genannten 35 Grundstücke Zugriff erhielten und der Rekurrent deren Pfändung und Verwertung dulden musste. Das gleiche gilt für die Schuld gegenüber der Gläubigergruppe "AA." (vgl. Vereinbarung vom 26. Februar/2. März 2016 mit den Gläubigern L. SA, M. AG und Genossenschaft N.). Es ist offensichtlich, dass eine paulianische Anfechtung dieser Gläubigergruppe ebenso gutgeheissen worden wäre.

Damit war in diesem Zeitpunkt klar, dass aus der Substanz des Betriebes des Rekurrenten die Schulden des Vaters zu bezahlen waren. Ab diesem Zeitpunkt stand fest, dass die Weiterführung des Betriebes ohne eine Schuldenregulierung nicht möglich war. Diesem Umstand hätte der Rekurrent somit spätestens im Abschluss 2014 – wobei es auch Gründe für die Berücksichtigung der latenten Schulden im Abschluss 2010 (Urteil des Bezirksgerichts S.) gäbe – mit der Bildung einer echten Rückstellung Rechnung tragen müssen.

9.2.2.

Zum gleichen Ergebnis führen die folgenden Überlegungen: Im Zeitpunkt der Betriebsübernahme bestanden auf Seiten des Vaters erhebliche Geschäftsschulden, was dem Rekurrenten bereits im Zeitpunkt des Kaufes des Betriebes im Jahr 2008 bekannt gewesen sein musste.

Diesem Umstand wäre buchhalterisch in einem ersten Schritt mit der Erhöhung der Anlagekosten um den Betrag der Schulden unter gleichzeitiger Verbuchung einer Eventualverpflichtung Rechnung zu tragen gewesen. In einem zweiten Schritt wäre dann die Werthaltigkeit der Aktiven zu überprüfen gewesen. Mit dem Bundesgerichtsurteil vom 25. April 2014 war klar, dass die Schulden aus Substanz des Betriebes des Rekurrenten getilgt werden mussten. Spätestens in diesem Zeitpunkt ergab sich somit zwingend ein Korrekturbedarf (Abschreibung oder Wertberichtigung).

9.3.

Die Einbuchung der Schulden im Jahr 2016 ist damit so oder anders periodenfremd. Die von der Steuerkommission akzeptierte Einbuchung der Schulden erfolgte damit zu Recht "erfolgsneutral".

10.

Der Rekurrent lässt zur Berechnung des Einkommens aus selbständiger Erwerbstätigkeit inklusive Liquidationsgewinn keine Ausführungen machen. Eine Überprüfung durch das Spezialverwaltungsgericht zeigt keine Mängel, so dass die Berechnung der Vorinstanz zu bestätigen ist.

11.

Der Rekurs ist dementsprechend abzuweisen, soweit darauf eingetreten werden kann.

12.

Bei diesem Verfahrensausgang hat der Rekurrent die Verfahrenskosten zu tragen (§ 189 Abs. 1 StG). Es ist keine Parteientschädigung auszurichten (§ 189 Abs. 2 StG).

Das Gericht erkennt:

1.

Der Rekurs wird abgewiesen.

2.

Der Rekurrent hat die Kosten des Rekursverfahrens, bestehend aus einer Staatsgebühr von CHF 5'000.00, der Kanzleigebühr von CHF 230.00 und den Auslagen von CHF 100.00, zusammen CHF 5'330.00 zu bezahlen.

3.

Es wird keine Parteientschädigung ausgerichtet.

Zustellung an:

die Vertreterin des Rekurrenten (2)

das Kantonale Steueramt

das Gemeindesteueramt Q.

Rechtsmittelbelehrung

Dieser Entscheid kann **innert 30 Tagen** seit der Zustellung mit **Beschwerde** beim **Verwaltungsgericht** des Kantons Aargau angefochten werden. Die Beschwerde ist in doppelter Ausfertigung **beim Spezialverwaltungsgericht, Laurenzenvorstadt 9, 5001 Aarau, einzureichen**. Die Frist steht still vom 7. Tag vor bis und mit dem 7. Tag nach Ostern, vom 15. Juli bis und mit 15. August und vom 18. Dezember bis und mit dem 2. Januar. Die unterzeichnete Beschwerdeschrift muss einen Antrag, wie der Entscheid zu ändern sei, sowie eine Begründung enthalten. Der angefochtene Entscheid und als Beweismittel angerufene Urkunden sind beizulegen (§§ 28 und 43 f. des Gesetzes über die Verwaltungsrechtspflege vom 4. Dezember 2007 [VRPG] in Verbindung mit Art. 145 Abs. 1 der Schweizerischen Zivilprozessordnung vom 19. Dezember 2008 [ZPO]; §§ 187, 196 und 198 des Steuergesetzes vom 15. Dezember 1998 [StG]).

Aarau, 20. Juli 2023

Spezialverwaltungsgericht

Steuern

Der Präsident:

Der Gerichtsschreiber:

Heuscher

Ceni